

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 13 juli 2023 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Nationella bestämmelser som ger möjlighet att vid domstolsprövning avbryta preskriptionstiden för skattemyndighetens agerande utan tidsbegränsning – Upprepat skatteförfarande – Förordning nr 2988/95 – Tillämpningsområde – Unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip”

I mål C-615/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern) genom beslut av den 4 oktober 2021, som inkom till domstolen den 4 oktober 2021, i målet

Napfény-Toll Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent), domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på femte avdelningen, samt domarna D. Gratsias, M. Ilešič och I. Jarukaitis,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 november 2022,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Napfény-Toll Kft., genom L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy och Gy. Tiborfi, ügyvédek,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och R. Kissné Berta, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, av A. Ballesteros Panizo, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom F. Blanc, J. Jokubauskaitis, och A. Sipos, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 2 februari 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av unionsrättens rättssäkerhetsprincip och effektivitetsprincip vid tillämpningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Napfény-Toll Kft. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (omprövningsavdelningen vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) angående den förstnämndes rätt att från den mervärdesskatt som bolaget var skyldigt att betala dra av mervärdesskattebelopp som skulle ha betalats för olika varuförvärv genomförda i juni 2010 och mellan november 2010 och september 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

Direktiv 2006/112

3 I skäl 8 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Enligt rådets beslut 2000/597/EG, Euratom av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel [(EGT L 253, 2000, s. 42)] skall Europeiska gemenskapernas budget, oberoende av övriga inkomster, finansieras helt med gemenskapernas egna medel. Dessa medel skall omfatta inkomster som härrör från mervärdesskatt och som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt och i enlighet med gemenskapens regler.”

Förordning (EG, Euratom) nr 2988/95

4 I artikel 1 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGT L 312, 1995, s. 1) föreskrivs följande:

”1. För att skydda Europeiska gemenskapernas finansiella intressen antas härmed allmänna regler om enhetliga kontroller och om administrativa åtgärder och sanktioner rörande oegentligheter i förhållande till gemenskapsrätten.

2. Med oegentligheter avses varje överträdelse av en bestämmelse i gemenskapsrätten som är följden av en handling eller en underlåtenhet av en ekonomisk aktör och som har lett eller skulle ha kunnat leda till en negativ ekonomisk effekt för gemenskapernas allmänna budget eller budgetar som de förvaltar, antingen genom en otillbörlig utgift eller genom minskning eller bortfall av inkomster som kommer från de egna medel som uppbärs direkt för gemenskapernas räkning.”

5 I artikel 3.1 och 3.3 i förordningen föreskrivs följande:

”1. Preskriptionstiden för att vidta åtgärder är fyra år från det att den oegentlighet som avses i artikel 1.1 begicks. ...

För kontinuerliga eller upprepade oegentligheter löper preskriptionstiden från den dag då oegentligheten upphörde. För fleråriga program sträcker sig preskriptionstiden åtminstone fram till programmets definitiva avslutning.

Preskriptionstiden avbryts av varje åtgärd som den behöriga myndigheten underrättar den berörda personen om och som har till syfte att utreda eller beivra oegentligheten. Preskriptionstiden börjar

åter löpa efter varje åtgärd som innebär avbrott.

Preskriptionen inträder emellertid senast den dag då en tid som motsvarar den dubbla preskriptionstiden löper ut utan att den behöriga myndigheten beslutat om någon sanktion, utom i de fall då det administrativa förfarandet inställts i enlighet med artikel 6.1.

...

3. Medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa en längre frist än den som anges i punkt 1 respektive punkt 2.”

Beslut 2007/436/EG

6 I artikel 2.1 b i rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, 2007, s. 17), som upphävde och ersatte beslut 2000/597, föreskrivs följande:

”Följande inkomster skall utgöra egna medel som redovisas i Europeiska unionens allmänna budget:

...

b) En för alla medlemsstater enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt gemenskapens bestämmelser”

Ungersk rätt

Lagstiftningen om avbrytande av preskriptionstider på skatteområdet

7 I 164 § i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr. XCII om skatteförfarandet) (*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI.14.)), i den lydelse som är aktuell i det nationella målet (nedan kallas den gamla skatteförfarandelagen), anges följande:

”1) Rätten att uttaga skatt upphör fem år efter den sista dagen på det kalenderår under vilket deklaration eller underrättelse avseende denna skatt skulle ha ägt rum, eller, i avsaknad av sådan deklaration eller underrättelse, från den sista dagen på det kalenderår under vilket skatten skulle ha betalats.

...

5) Vid en domstolsprövning av skattemyndighetens beslut ska preskriptionsfristen för rätten att fastställa det korrekta skattebeloppet upphöra att löpa från och med den tidpunkt då skattemyndighetens beslut i andra instans vinner laga kraft till den tidpunkt då domstolsavgörandet vinner laga kraft, eller, om beslutet överklagas, till dess att detta mål är avgjort.”

8 Den gamla skatteförfarandelagen upphävdes och ersattes den 1 januari 2018 av bestämmelserna i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (2017 års lag CLII om skatteförvaltning) (*Magyar Közlöny* 2017/192), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, och bestämmelserna i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag CL om införande av en lag om skatteförfarande) (*Magyar Közlöny* 2017/192), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad den nya skatteförfarandelagen).

9 I 203 § punkt 3 i den nya skatteförfarandelagen återges i huvudsak innehållet i 164 § i den gamla skatteförfarandelagen. Om den skattskyldige har väckt en förvaltningsrättslig talan mot ett

beslut av skattemyndigheten ska, enligt nämnda bestämmelse, preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa det korrekta skattebeloppet upphöra att löpa mellan det datum då skattemyndighetens beslut i andra instans vinner laga kraft och den tidpunkt då domstolsavgörandet vinner laga kraft, eller, om beslutet överklagas, till dess att detta mål är avgjort.

10 I 203 § punkt 7 c i den nya skatteförfarandelagen anges att denna preskriptionsfrist förlängs med tolv månader bland annat om domstolen, inom ramen för en förvaltningsrättslig talan mot ett beslut av skattemyndigheten, beslutar att ett nytt förfarande ska inledas.

11 Enligt 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen ska bestämmelserna i denna lag, inklusive dess 203 § punkt 7 c, tillämpas på förfaranden som inletts eller upprepats efter denna lags ikraftträdande.

Rättspraxis avseende tillämpningen av lagstiftningen om avbrytande av preskriptionstider på skatteområdet

12 I domen Kfv.I.35.343/2019/11 angav Kúria (Högsta domstolen, Ungern) följande angående det mål som eftersträvas med lagstiftningen om avbrytande av preskriptionstider på skatteområdet:

”Vid tillämpningen av den tidigare skatteförfarandelagen är det själva 'domstolsprövningen', och inte innehållet i det avgörande som avslutar denna, som utgör ett villkor för att preskriptionstiden ska upphöra att löpa och förlängas. Domstolsförfarandet inleds i samband med att talan väcks. ... Ett ogiltigt beslut kan inte ha någon retroaktiv rättsverkan (*ex tunc*) när ogiltigheten redan har fastställts. Till följd av domstolsprövningen kan skattemyndigheten emellertid fatta beslut som kan få rättsverkningar inom den tidsfrist som anges i den tidigare skatteförfarandelagen.”

13 Genom beslut av den 25 januari 2022, det vill säga efter det att förevarande begäran om förhandsavgörande framställts, ogiltigförklarade Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen, Ungern) 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen i den del den innehöll begreppet ”upprepade”, med motiveringen att detta begrepp medförde att den förlängning av preskriptionstiden som föreskrivs i 203 § punkt 7 c i samma lag blev retroaktivt tillämplig på pågående upprepade förfaranden.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Från den mervärdesskatt som Napfény-Toll hade att betala gjorde bolaget avdrag med det mervärdesskattebelopp som skulle erläggas för varuförvärv som bolaget hade genomfört i juni 2010 och mellan november 2010 och september 2011.

15 I december 2011 inledde Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (statliga skatte- och tullverket – myndigheten för södra Budapest, Ungern), i egenskap av myndighet i första instans, en skattekontroll. Napfény-Toll underrättades om denna kontroll den 13 december.

16 Myndigheten ansåg efter företagen skattekontroll att en del av den mervärdesskatt som Napfény-Toll dragit av för nämnda perioder inte borde ha dragits av. Myndigheten menade att en del av de fakturor som hade lagts fram för detta ändamål inte motsvarade någon verklig ekonomisk transaktion och att en del av dem avsåg skattebedrägeri som bolaget var medvetet om. Genom beslut av den 8 oktober 2015 (nedan kallat förvaltningsbeslutet i första instans) krävde således nämnda myndighet att Napfény-Toll skulle betala en skatteskuld på totalt 144 785 000 ungerska forint (HUF) (cirka 464 581 euro), böter på 108 588 000 HUF (cirka 348 433 euro) och en förseningsavgift på 46 080 000 HUF (cirka 147 860 euro).

Det första förvaltningsbeslutet i andra instans

17 Genom beslut av den 11 december 2015, vilket delgavs den 14 december 2015 (nedan kallat det första förvaltningsbeslutet i andra instans), upphävde Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (statliga skatte- och tullverket – regionala skattemyndigheten i centrala Ungern, Ungern) (nedan kallad regionala skattemyndigheten i centrala Ungern), sedermera det statliga skatte- och tullverkets överklagandemyndighet, efter en begäran om omprövning från Napfény-Toll, i egenskap av skattemyndighet i andra instans, det förvaltningsbeslut som fattats i första instans med avseende på den förseningsavgift som ålagts Napfény-Toll, och avslog begäran om omprövning i övrigt. Napfény-Toll överklagade det första förvaltningsbeslutet i andra instans.

18 Genom dom av den 2 mars 2018, som vann laga kraft samma dag, ogiltigförklarade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad, Ungern) det första förvaltningsbeslutet i andra instans och beslutade att ett nytt förfarande skulle inledas. Som grund för sin dom angav Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad) att den hade funnit att det första förvaltningsbeslutet var behäftat med motstridiga skäl. Samtidigt som det i nämnda förvaltningsrättsliga beslut togs hänsyn till andra omständigheter än de som noterats i förvaltningsbeslutet i första instans, angavs det samtidigt att skattemyndigheten i första instans hade fastställt de faktiska omständigheterna på ett korrekt sätt.

Det andra förvaltningsbeslutet i andra instans

19 Genom beslut av den 5 mars 2018, vilket delgavs klaganden den 7 mars 2018 (nedan kallat det andra förvaltningsbeslutet i andra instans) fastställde regionala skattemyndigheten i centrala Ungern förvaltningsbeslutet i första instans. Genom detta beslut sattes emellertid den dröjsmålsavgift som ålagts Napfény-Toll ned.

20 Genom dom av den 5 juli 2018, som vann laga kraft samma dag, upphävde Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad), efter att Napfény-Toll överklagat, det andra förvaltningsbeslutet i andra instans och beslutade att ett nytt förfarande skulle inledas. Detta motiverades dels av att det andra förvaltningsbeslutet i andra instans, vilket meddelades den första arbetsdagen efter det att domen av den 2 mars 2018 hade meddelats, till stor del återgav det första beslutet i andra instans ordagrant, utan att det framgick på vilket sätt detta beslut ändrade den slutsats som skattemyndigheten i första instans hade presenterat. Således var följderna av domen av den 2 mars 2018 endast formella. Dessutom innehöll det andra förvaltningsbeslutet i andra instans motsägelsefulla slutsatser vad gäller huruvida de berörda transaktionerna verkligen hade ägt rum.

21 Genom dom av den 30 januari 2020 fastställde Kúria (Högsta domstolen), efter ett överklagande från skattemyndigheten, domen av den 5 juli 2018 i sak, av två skäl. För det första slog Kúria (Högsta domstolen) fast att Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

(Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad), i den mån motiveringen till det andra förvaltningsbeslutet i andra instans upprepade motiveringen till det första förvaltningsbeslutet i andra instans, hade gjort en riktig bedömning när den slog fast att den regionala skattemyndigheten i centrala Ungern inte hade följt de bindande riktlinjer som fastställts i domen av den 2 mars 2018. Den regionala skattemyndigheten hade visserligen, såsom myndigheten har gjort gällande, endast en kort tid på sig innan rätten att fastställa skatten, och följaktligen det mervärdesskattebelopp som skulle återbetalas, preskriberades. En sådan omständighet befriar dock inte skattemyndigheten från att fullgöra sina lagstadgade skyldigheter. För det andra slog Kúria (Högsta domstolen), i likhet med Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapests stad), fast att det andra förvaltningsbeslutet i andra instans var behäftat med motstridiga skäl.

Det tredje förvaltningsbeslutet i andra instans

22 Genom beslut av den 6 april 2020 (nedan kallat det tredje förvaltningsbeslutet i andra instans) fastställde regionala skattemyndigheten i centrala Ungern förvaltningsbeslutet i första instans, samtidigt som den ändrade beloppet på den förseningsavgift som ålagts Napfény-Toll. Till stöd för sin ståndpunkt angav den regionala skattemyndigheten att den inte hade funnit att det förelåg några andra omständigheter än de som hade konstaterats i förvaltningsbeslutet i första instans, i vilket dessa omständigheter hade fastställts på ett korrekt sätt.

23 Napfény-Toll överklagade det tredje förvaltningsbeslutet i andra instans till Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern), som är hänskjutande domstol i målet. Napfény-Toll gjorde därvid bland annat gällande att skattemyndighetens rätt, enligt 164 § punkterna 1 och 5 i den gamla skatteförfarandelagen, att fastställa de mervärdesskattebelopp som ska återbetalas, preskriberas efter fem år från den sista dagen för det kalenderår under vilket deklarationen eller anmälan avseende denna skatt skulle ha gjorts eller, i avsaknad av en sådan deklaration eller anmälan, fem år efter den sista dagen på det kalenderår under vilket skatten borde ha betalats. Skattemyndighetens rätt att fastställa de mervärdesskattebelopp som ska återbetalas för de berörda perioderna upphörde emellertid före dagen för antagande av det tredje förvaltningsbeslutet i andra instans. Napfény-Toll anser att möjligheten att anta upprepade beslut strider mot rättssäkerhetsprincipen, vilken preskriptionen är avsedd att skydda. Detta gäller i ännu högre grad i målet vid den nationella domstolen där anledningen till att det andra förfarandet inleddes var att den regionala skattemyndigheten i centrala Ungern inte hade följt riktlinjerna i det första domstolsavgörandet. Det skulle således vara den regionala skattemyndighetens fel att förfarandet vid den nationella domstolen sträckte sig över nästan tio år från det att den skattekontroll som meddelades Napfény-Toll inleddes.

24 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang påpekat att det i 164 § punkt 5 i den gamla skatteförfarandelagen inte föreskrivs någon övre gräns för det antal upprepade skatteförfaranden som skattemyndigheten får genomföra eller för hur länge uppskovet för detta förfarande totalt sett får pågå. Enligt rättspraxis från Kúria (Högsta domstolen) upphör emellertid preskriptionsfristen att löpa under hela den tid som domstolsprövningen av ett beslut från skattemyndigheten pågår. Följaktligen skulle det inte finnas någon tidsbegränsning för ett avbrytande av preskriptionstiden vid domstolsprövning, vilket innebär att skattemyndighetens rätt att fastställa de mervärdesskattebelopp som ska återbetalas kan förlängas med flera år eller, i extrema fall, med tiotals år. Av denna anledning är den hänskjutande domstolen osäker på huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet och den administrativa praxis som hänför sig till den är förenlig med principerna om rättssäkerhet och effektivitet.

25 Mot denna bakgrund beslutade Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen, som utgör en del av unionsrätten, tolkas så, att de inte utgör hinder för vare sig en medlemsstats lagstiftning, såsom 164 § punkt 5 i [den gamla skatteförfarandelagen] som inte ger domstolarna något utrymme för skönsmässig bedömning, eller för den praxis som bygger på denna bestämmelse, enligt vilka preskriptionstiden för att skattemyndigheten ska fastställa mervärdesskatten ska upphöra att löpa då domstolsförfaranden pågår, oavsett hur många gånger ett och samma förvaltningsrättsliga skatteförfarande har upprepats, utan begränsning av den sammanlagda tiden för upphörandena för det fall att domstolsförfarandena följer på varandra, inbegripet i de fall där den domstol som prövar det beslut som den berörda skattemyndigheten har fattat i samband med ett upprepat förfarande på grundval av ett tidigare domstolsavgörande fastställer att denna skattemyndighet inte har följt riktlinjerna i domstolsavgörandet, det vill säga när den bär ansvaret för att ett nytt domstolsförfarande har inletts?”

Förfarandet efter ingivandet av begäran om förhandsavgörande

26 Efter det att förevarande begäran om förhandsavgörande hade ingetts ingav den hänskjutande domstolen, genom skrivelse av den 3 maj 2022, en kopia av Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen) beslut av den 25 januari 2022, genom vilket denna domstol ogiltigförklarade 271 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen i den del denna bestämmelse innehöll ordet ”upprepade”, samt en kopia av ett andra beslut, med samma innebörd, som Alkotmánybíróság (Författningsdomstolen) hade meddelat den 26 april 2022.

27 Genom skrivelse av den 30 juni 2022 uppmanade EU-domstolen den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av vissa uppgifter som hade lämnats inledningsvis, bekräfta att målet vid den nationella domstolen under alla omständigheter inte var preskriberat till följd av Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen) beslut att ogiltigförklara 127 § punkt 1 i den nya skatteförfarandelagen i den mån denna bestämmelse innehöll ordet ”upprepade”.

28 Genom skrivelse av den 7 juli 2022 angav den hänskjutande domstolen att Alkotmánybíróságs (Författningsdomstolen) avgörande endast innebar att skattemyndighetens rätt att fastställa den mervärdesskatt som uppburits och som skulle återbetalas under år 2010 preskriberades. Vad gäller beskattningsåret 2011 har den hänskjutande domstolen däremot angett att den ska bedöma huruvida skattemyndighetens rätt att fastställa nämnda mervärdesskatt är preskriberad utifrån EU-domstolens svar på tolkningsfrågan.

Prövning av tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen, vilka utgör en del av unionsrätten, ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning och därmed sammanhängande administrativ praxis enligt vilka preskriptionstiden för skattemyndighetens fastställande av mervärdesskatten avbryts under hela den tid domstolsprövning pågår, oavsett hur många gånger ett och samma förvaltningsrättsliga skatteförfarande har upprepats till följd av denna prövning, och utan begränsning av den sammanlagda tid som preskriptionsfristen varit avbruten, inbegripet i de fall där den domstol som prövar det beslut som den berörda skattemyndigheten har fattat i samband med ett upprepat förfarande på grundval av ett tidigare domstolsavgörande fastställer att denna skattemyndighet inte har följt riktlinjerna i domstolsavgörandet.

30 Det ska inledningsvis påpekas att det i unionsrätten, på dess nuvarande stadium, varken

fastställs en frist inom vilken skattemyndighetens rätt att fastställa mervärdesskatt preskriberas eller, i än mindre grad, preciseras i vilka fall en sådan frist ska avbrytas.

31 I förordning nr 2988/95, som åberopades vid förhandlingen i EU-domstolen, uppställs visserligen vissa krav i fråga om beräkning och avbrytande av preskriptionsfrister för att vidta åtgärder mot sådana oegentligheter som avses i förordningen. Det framgår emellertid av artikel 1.2 i nämnda förordning att förordningen endast är tillämplig i fall av en negativ ekonomisk effekt på unionens budget till följd av minskning eller bortfall av inkomster som kommer från de egna medel "som uppbärs direkt för [unionens] räkning". Även om det framgår av skäl 8 i direktiv 2006/112 och artikel 2.1 b i beslut 2007/436 att inkomster som härrör från tillämpningen av en enhetlig procentsats, vilken är gemensam för alla medlemsstater, på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, vilket innebär att det, enligt domstolens praxis, finns ett samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande (dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26), kan mervärdesskatten inte anses ha uppburits direkt för unionens räkning i den mening som avses i artikel 1.2 i förordning nr 2988/95.

32 Denna skatt uppbärs nämligen av de skattskyldiga och först därefter överförs den till medlemsstaterna. Vidare framgår det av artikel 1 i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt (EGT L 155, 1989, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107) att unionens egna medel som härrör från mervärdesskatt inte endast består av en procentandel av de inkomster som faktiskt uppburits från nämnda skatt, utan följer av tillämpningen av en enhetlig procentsats på beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilken i sin tur beräknas i enlighet med artikel 3 i samma förordning och omfattas av olika justeringar som föreskrivs i bestämmelserna i förordningen.

33 Domstolen har visserligen slagit fast att den konvention om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, undertecknad i Luxemburg den 26 juli 1995 (EGT C 316, 1995, s. 48), som tagits fram på grundval av artikel K.3 i Fördraget om Europeiska unionen, är tillämplig i fall av bedrägeri avseende inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt som fastställts i enlighet med unionsrätten. I motsats till den tydliga lydelsen i artikel 1.2 i förordning nr 2988/95 innehåller artikel 1 i konventionen emellertid inte uttryckligen något villkor om att de berörda inkomsterna ska uppbäras direkt för unionens räkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 41).

34 I avsaknad av tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser ankommer det på medlemsstaterna att införa och tillämpa preskriptionsregler vad gäller skattemyndigheternas rätt att fastställa mervärdesskatt, inbegripet regler om preskriptionsupphörande och/eller preskriptionsavbrott (se, analogt, dom av den 21 januari 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, punkt 45).

35 Även om införandet och tillämpningen av dessa regler faller inom medlemsstaternas behörighet, måste dessa emellertid utöva denna behörighet i enlighet med unionsrätten, enligt vilken det krävs att rimliga tidsfrister som skyddar både den skattskyldiga personen och den berörda förvaltningen bestäms (se, analogt, dom av den 8 september 2011, Q-Beef och Bosschaert, C-89/10 och C-96/10, EU:C:2011:555, punkt 36).

36 Domstolen har i detta hänseende slagit fast att en preskriptionstid på fem år, som är tillämplig på ansökningar om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt och som börjar löpa vid utgången av det kalenderår under vilket fristen för betalning av skatten löpte ut, var förenlig

med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 december 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 43).

37 Enligt denna rättspraxis måste en preskriptionsfrist för skattemyndigheternas rätt att fastställa den mervärdesskatt som ska betalas, vilken, såsom i det aktuella målet vid den nationella domstolen, skulle löpa under fem år från den sista dagen av det kalenderår under vilket deklarationen eller anmälan avseende denna skatt skulle ha gjorts, eller, i avsaknad av en sådan deklaration eller anmälan, från och med den sista dagen av det kalenderår under vilket skatten skulle ha betalats, analogt anses vara förenlig med unionsrätten.

38 Det är i detta sammanhang som den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att en sådan preskriptionsfrist avbryts under hela den tid som domstolsprövningen pågår.

39 För det första ska det erinras om att rättssäkerhetsprincipen utgör en del av unionens rättsordning och att den som sådan ska iakttas av medlemsstaterna när de utövar de befogenheter som avses i punkterna 31 och 32 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 december 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 maj 2021, *BTA Baltic Insurance Company*, C-230/20, ej publicerad, EU:C:2021:410, punkt 45).

40 Enligt fast rättspraxis syftar denna princip till att säkerställa att situationer och rättsliga förhållanden är förutsebara och den kräver, bland annat, att en beskattningsbar persons situation i fråga om vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skatte- eller tullmyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 10 december 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Detta innebär att den beskattningsbara personen, för att med framgång kunna åberopa tillämpningen av nämnda princip, kan åberopa ett visst rättsläge.

41 Eftersom skattemyndigheten, innan den föreskrivna preskriptionstiden hade löpt ut, underrättade den berörda beskattningsbara personen om sin avsikt att ompröva dennes skattesituation och således implicit återkalla sitt beslut att godta deklarationen, kan denna beskattningsbara person inte längre åberopa den situation som uppkommit på grund av nämnda deklaration, vilket innebär att rättssäkerhetsprincipen i ett sådant fall och i avsaknad av andra omständigheter inte kan anses ha åsidosatts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 40).

42 Eftersom de krav som följer av tillämpningen av rättssäkerhetsprincipen inte är absoluta, ska medlemsstaterna se till att de vägs mot de andra krav som följer av deras medlemskap i unionen, i synnerhet de krav som anges i artikel 4.3 FEU, att vidta alla lämpliga allmänna och särskilda åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av rättsakter som institutionerna antagit med tillämpning av desamma. De nationella bestämmelser, vari villkoren för att avbryta preskriptionstiden för skattemyndighetens rätt att fastställa den mervärdesskatt som ska betalas fastställs, ska således utformas på ett sådant sätt att en balans uppnås mellan, å ena sidan, de krav som följer av tillämpningen av denna princip och, å andra sidan, de krav som gör det möjligt att genomföra direktiv 2006/112 på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Denna balans ska bedömas med beaktande av samtliga delar av de nationella preskriptionsreglerna (se, analogt, dom av den 21 januari 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, punkterna 49 och 50).

43 Även om en sådan nationell lagstiftning och administrativ praxis som de som den hänskjutande domstolen har beskrivit, vars förutsebarhet i förhållande till enskilda inte har ifrågasatts i det nationella målet, kan leda till en förlängning av preskriptionstiden, kan de i princip

inte medföra att de berörda beskattningsbara personernas situation ifrågasätts på obestämd tid. Ett sådant avbrytande av preskriptionstiden gör det däremot möjligt att förhindra att ett effektivt och ändamålsenligt genomförande av direktiv 2006/112 äventyras genom att talan väcks i förhållningssyfte och följaktligen att detta inte äventyras på grund av en systematisk risk för straffrihet för de gärningar som utgör överträdelse av detta direktiv (se, analogt, dom av den 21 januari 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, punkterna 53 och 56).

44 Domstolen konstaterar följaktligen att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och en administrativ praxis som föreskriver att preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa mervärdesskatt avbryts under hela den tid som domstolsprövningen pågår, och detta oberoende av hur många gånger det aktuella administrativa skatteförfarandet har upprepats till följd av denna prövning och utan begränsning av den sammanlagda tid som nämnda frist varit avbruten.

45 För det andra, vad gäller effektivitetsprincipen, som den hänskjutande domstolen också har hänvisat till i sin fråga, erinrar EU-domstolen om att denna princip, tillsammans med likvärdighetsprincipen, vars iakttagande inte har ifrågasatts av den hänskjutande domstolen, reglerar medlemsstaternas processuella autonomi när det gäller att fastställa formerna för genomförandet av de rättigheter som enskilda ges genom unionsrätten, när unionsrätten inte innehåller några särskilda bestämmelser i detta avseende.

46 De nationella bestämmelser som reglerar preskriptionsfrister för de rättigheter och skyldigheter som avses i direktiv 2006/112, liksom villkoren för avbrytande av dessa frister, utgör emellertid genomförandebestämmelser för bestämmelserna i direktivet och måste således iakttas effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 20 december 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punkt 37, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38, dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 35, och dom av den 23 april 2020, Sole-Mizo och Dalmandi Mez-gazdasági, C-13/18 och C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 53), vilket för övrigt är ostridigt i det aktuella fallet.

47 I enlighet med effektivitetsprincipen får dessa förfaranderegler följaktligen inte utformas på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller överdrivet svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 28, och dom av den 28 juni 2022, kommissionen/Spanien (Åsidosättande av unionsrätten från lagstiftarens sida), C-278/20, EU:C:2022:503, punkt 33).

48 Den omständigheten att det i en nationell lagstiftning eller i en nationell administrativ praxis föreskrivs att preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa mervärdesskatt avbryts under hela den tid som domstolsprövningen pågår, oavsett hur många gånger det administrativa skatteförfarandet har upprepats till följd av denna prövning och utan begränsning av den sammanlagda tid som denna frist varit avbruten, medför inte att det i praktiken blir omöjligt eller ens orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.

49 Att preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa skatten avbryts under hela den tid som domstolsprövningen pågår hindrar nämligen inte på något sätt den beskattningsbara personen från att åberopa de rättigheter som följer av unionsrätten, inklusive direktiv 2006/112. Avbrytandet av preskriptionsfristen syftar tvärtom till att göra det möjligt för den beskattningsbara personen att på ett ändamålsenligt sätt göra gällande sina rättigheter enligt unionsrätten, samtidigt som skattemyndighetens rättigheter värnas.

50 I förevarande fall framgår det för övrigt av beskrivningen av de faktiska omständigheterna i begäran om förhandsavgörande att klaganden i det nationella målet har kunnat överklaga

skattemyndighetens på varandra följande beslut och vid dessa förnyade tillfällen göra gällande sina rättigheter enligt unionsrätten. Trots förekomsten av den lagstiftning och den administrativa praxis som är i fråga i det nationella målet, har klaganden i synnerhet, med stöd av rättssäkerhetsprincipen, kunnat åberopa skyldigheten för medlemsstaterna att föreskriva en rimlig preskriptionsfrist inom vilken myndigheten kan återuppta granskningsförfarandet av en beskattningsbar persons situation. Det framgår således av handlingarna i målet, vilket för övrigt bekräftades vid förhandlingen vid domstolen av såväl Ungerns regering som klaganden i det nationella målet, att skattemyndighetens rätt att fastställa den mervärdesskatt som skulle ha betalats för transaktioner som ägde rum i juni 2010 upphörde att gälla utan att skattemyndigheten hade lyckats utfärda ett ändringsbeslut i enlighet med bestämmelserna i direktiv 2006/112.

51 Domstolen konstaterar följaktligen att inte heller effektivitetsprincipen utgör hinder för en nationell lagstiftning eller en administrativ praxis enligt vilken preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt att fastställa mervärdesskatt avbryts under hela den tid som domstolsprövningen pågår, oavsett hur många gånger det aktuella administrativa skatteförfarandet har upprepats efter denna prövning och utan begränsning av den sammanlagda tid som denna frist varit avbruten.

52 För det tredje ska det, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 60–65 i sitt förslag till avgörande, påpekas att den omständigheten att varken rättssäkerhetsprincipen eller effektivitetsprincipen utgör hinder för en sådan lagstiftning eller en sådan administrativ praxis inte utesluter att det, i förekommande fall, enligt unionsrätten krävs att det får vissa följder när ett alltför stort antal skatteförfaranden upprepas innan ett beslut som är förenligt med direktiv 2006/112 kan antas, eller att preskriptionsfristen för skattemyndighetens rätt varit avbruten under en sammantaget överdrivet lång tid.

53 När en nationell myndighet genomför EU-lagstiftningen med avseende på en person, åtnjuter denna person, i kraft av den unionsrättsliga principen om rätten till en god förvaltning, rätten att få sina angelägenheter behandlade inom skälig tid (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, punkt 43) och, i fall av rättsliga åtgärder, rätten att få sin sak prövad inom skälig tid, i enlighet med artikel 47 andra stycket i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

54 När granskningsförfarandet av en beskattningsbar persons situation mot bakgrund av bestämmelserna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt har återupptagits, krävs det enligt principen om god förvaltning och artikel 47 i stadgan om de grundläggande rättigheterna att varaktigheten av en sådan omprövning och, i förekommande fall, efterföljande domstolsprövning inte får vara oskälig med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

55 Även om inte varje misslyckat försök från skattemyndighetens sida att rätta sig efter ett domstolsavgörande i vilket bestämmelser i unionsrätten tillämpats, och därmed den förlängning av det administrativa förfarandet som följer därav, kan utgöra ett åsidosättande av unionsrätten, skulle däremot så kunna vara fallet när detta administrativa förfarande har upprepats på grund av att myndigheten uppenbart har åsidosatt ett avgörande skäl i ett domstolsavgörande avseende det administrativa förfarandet, förutsatt att detta skäl har angetts på ett klart och uttryckligt sätt i domstolsavgörandet.

56 Mot bakgrund härav erinrar domstolen om att ett överdrivet långt förfarande, vare sig det är ett administrativt förfarande eller ett domstolsförfarande, sannolikt endast kan rättfärdiga upphävande av det beslut som förfarandet utmynnar i om varaktigheten har haft en inverkan på den berörda personens möjlighet att försvara sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 november 2013, Gascogne Sack Deutschland/kommissionen, C?40/12 P, EU:C:2013:768, punkt 81, och dom av den 8 maj 2014, Bolloré/kommissionen, C?414/12 P, ej publicerad,

57 I den mån de beskattningsbara personerna under den tid preskriptionstiden löper kan förvänta sig att deras rättsliga ställning som uppkommit på grund av deklarationen kan ifrågasättas, och därefter, när skattemyndigheten informerar dem om att granskningsförfarandet avseende denna ställning återupptas, att de kan behöva rättfärdiga uppgifterna i sin skattedeklaration och, slutligen, när de överklagar det ändringsbeslut som fattats efter detta förfarande, att de måste styrka att deras påstående är välgrundat genom att lägga fram bevisning, ankommer det på dem att se till att alla relevanta styrkande handlingar avseende deklarationen bevaras till dess att beskattningsbesluten vinner laga kraft. Med hänsyn till den dominerande roll som deklaration och skriftlig bevisning har i det gemensamma systemet för mervärdesskatt för att fastställa att de beskattningsbara personernas deklarationer är riktiga, är det således endast under exceptionella omständigheter som det kan fastställas att den omständigheten att ett administrativt förfarande eller ett domstolsförfarande tagit orimligt lång tid kan ha påverkat den berörda personens möjlighet att försvara sig.

58 I förevarande fall framgår det inte av handlingarna i målet att den hänskjutande domstolens bedömning av giltigheten av det tredje administrativa beslutet i andra instans uteslutande beror på bevisning som inte omfattas av den skyldighet som det erinrats om i föregående punkt och som därefter har upphört att gälla på grund av att skatteförfarandena har upprepats eller på grund av den sammanlagda tid som preskriptionstiden varit avbruten.

59 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida, bland annat med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, dessa flertaliga upprepningar av det administrativa förfarandet och det faktum att preskriptionstiden avbrutits flera gånger kan utgöra en underlåtenhet från skattemyndigheternas eller de nationella domstolarnas sida att uppfylla sina skyldigheter avseende god förvaltning och att avgöra målet inom skälig tid, vilket dessutom har påverkat den berörda personens möjlighet att försvara sig.

60 Mot bakgrund av det ovanstående ska frågan besvaras på följande sätt. Rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen, vilka utgör en del av unionsrätten, ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning och därmed sammanhängande administrativ praxis enligt vilka preskriptionstiden för skattemyndighetens fastställande av mervärdesskatten avbryts under hela den tid domstolsprövning pågår, oavsett hur många gånger det förvaltningsrättsliga skatteförfarandet har upprepats till följd av denna prövning, och utan begränsning av den sammanlagda tid som preskriptionstiden varit avbruten, inbegripet i de fall där den domstol som prövar det beslut som den berörda skattemyndigheten har fattat i samband med ett upprepat förfarande på grundval av ett tidigare domstolsavgörande fastställer att denna skattemyndighet inte har följt riktlinjerna i domstolsavgörandet.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Rättssäkerhetsprincipen och effektivitetsprincipen, vilka utgör en del av unionsrätten, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning och därmed sammanhängande administrativ praxis enligt vilka preskriptionstiden för skattemyndighetens fastställande av mervärdesskatten avbryts under hela den tid domstolsprövning pågår, oavsett hur många gånger det förvaltningsrättsliga skatteförfarandet har upprepats till följd av denna prövning, och utan begränsning av den

sammanlagda tid som preskriptionstiden varit avbruten, inbegripet i de fall där den domstol som prövar det beslut som den berörda skattemyndigheten har fattat i samband med ett upprepat förfarande på grundval av ett tidigare domstolsavgörande fastställer att denna skattemyndighet inte har följt riktlinjerna i domstolsavgörandet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.